

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان : علوم الاقتصادية والتسيير و علوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة

بعنوان:

مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة

"دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة"

من إعداد الطالب: بن السايح جلال

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2015/10/23

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د/قوجيل محمد.....رئيسا

د/رافع شريفة.....مشرفا

أ/لمقدم خالد.....مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

الإهداء

إلى معلم الإنسانية رسول الهدى و الرحمة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى روح أبي الطاهرة و التي كم انتظرت هذا اليوم لكن قدر الله أسبق

إلى التي جعل الله الجنة موطئ قدمها و اشترط رضاه برضاها و أودع الرحمة و

الحب فيها إلى نور سقطت عيناى فأبصرت بها الدنيا

إلى حبيبتي و قررة عيني أُمي الغالية

إلى كل... إخوتي و أخواتي و أهلي و أقاربي

إلى كل... الإخوة الأعزاء الذين أعرفهم

إلى كل ذي فضل و من له حق علي... مشايخ و أساتذة و معلمين

إلى من أبتغى العلم طريقا لمرضاة الله

جلال

أهدي هذا العمل

شكر و عرفان

أشكر الله تعالى و أحمده حمداً كثيراً كما ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه
الذي وفقني على إنجاز هذا العمل.

أتوجه بالشكر الجزيل و التقدير و العرفان الجميل إلى:

الأستاذة الكريمة الدكتورة رفاع شريفة على تفضلها الإشراف

كأعضاء لجنة المناقشة ، الذي نسان الشرف مناقشته من هذه الدراسة،

فلهم مني كل الشكر و العرف ان على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم

وانتقاداتهم التي ستنير مسارنا العلمي.

وكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير الذين كان لي مفضل في

إنجاز هذا البحث ولو باليسير.

ونتقدم بالشكر و التقدير لكل من كانوا الفضل في إنجاز هذا البحث

جزاهم الله عنا كل خير.

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة إشكالية مسؤوليات المراجع الخارجي, في الكشف عن الأخطاء المحاسبية ونتيجة لها تُولدت للمراجع مجموعة من الضغوطات, من المجتمع لإكتشاف الأخطاء والغش, ومحاولة أيجادها وكشفها والإبلاغ عنها .

اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة متعلقة بثلاثة محاور كل محور يصب في فكرة فرضيات الدراسة و قد تم توزيعه على مستوى ولاية ورقلة، بحيث شملت عينة الدراسة خبراء محاسبين، محتفظي حسابات، وأساتذة أكاديميين و اعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج معالج الجداول الإلكترونية EXCEL (؟)؛

وفي الأخير خرجنا بخلاصة أن المراجع الخارجي غير مسؤول قانونيا عن اكتشاف الأخطاء ولكن عليه ان يبذل العناية المهنية ويعمل بشفافية وأكثر حيادية ومصداقية بإعتبار أن المجتمع المالي ينتظر منه إبداء رأيجول صحة القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية: مسؤوليات مراجع، ممارسات محاسبية خاطئة، صلاحيات المراجع , نظام الرقابة الداخلية

Abstract:

We relied in our study on a questionnaire that includes questions about three axes; each axis is in line with the idea of the sample. It was distributed at the wilaya of Ouargla. The study involved: Accountants, commissioners of accounts and university professors. For the analysis of the questionnaire we used SPSS and EXCELL program, And for study samples testing, we used an independent sample test.

Key words: Auditors' responsibilities, false accounting practice, Auditors' Authorizations, Internal Control System.

قائمة

المحتويات

IV	الإهداء.....
V	الشكر والعرفان.....
VI	ملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال البيانية.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات والرموز.....
ب	المقدمة.....
1	الفصل الأول الأدبيات النظرية لمسؤوليات المراجع الخارجي.....
3	المبحث الأول: طبيعة ممارسة الغش و الخطأ حسب معيار الدولي 240.....
11	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
17	الفصل الثاني الدراسة الميدانية.....
18	المبحث الأول : الطريقة والإجراء المتبعة في الدراسة الميدانية.....
26	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.....
44	الخاتمة.....
47	قائمة المصادر و المراجع.....
51	الملاحق.....
61	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
19	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	الجدول 1-2
20	التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الثلاثي	الجدول 2-2
23	التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الخماسي	الجدول 3-2
26	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	الجدول 4-2
27	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الجدول 5-2
28	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	الجدول 6-2
29	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	الجدول 7-2
30	النتائج المتعلقة حول تطبيق المعيار الدولية للكشف عن الغش	الجدول 8-2
32	النتائج المتعلقة حول مسؤوليات المهنة للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش	الجدول 9-2
34	النتائج المتعلقة بالمسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع الخارجي	الجدول 10-2
40	اختبار الفرضية الأول	الجدول 11-2
40	اختبار الفرضية الثانية	الجدول 12-2
41	اختبار الفرضية الثالثة	الجدول 13-2

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل	
26	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	الشكل 1-2	—
27	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الشكل 2-2	—
28	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	الشكل 3-2	—
29	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	الشكل 4-2	—

قائمة الأشكال _____

قائمة _____

الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
52	استبيان	الملحق 1
55	قائمة الأستاذة المحكمين	الملحق 2
55	معامل ألفا كورنباخ لقياس معامل ثبات الدراسة	الملحق 3
58	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري	الملحق 4
56	التكرارات والنسب المتوية لكل سؤال	الملحق 5
60	اختبار الفرضيات	الملحق 6

المقدمة

تواجه مهنة مراجعة الحسابات في عصرنا هذا لمشكلات عديدة ناجمة عن إهمال وتقصير بعض المراجعين، في أداء واجباتهم المهنية مما سبب أضرار مادية لعملائهم الذين يراجعون حساباتهم، وللطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية المنشورة، وكنتيجه لذلك تم رفع على المراجعين قضايا أمام المحاكم من قبل المتضررين، وأدى ذلك إلى زعزعة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وتعرضها للهجوم، من قبل الرأي العام والمجتمع المالي والتدخل الحكومي أحيانا في إصدار القوانين.

تحتوي المراجعة الخارجية على العديد من المخاطر الناجمة عن وجود حالات لأخطاء وتصرفات غير قانونية بالقوائم المالية، حيث أن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا عن اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية والإفصاح عنها، في حالة فشل إدارة المنشأة في اتخاذ الإجراءات المصححة الملائمة، وعلى المراجع القيام بعملية تخطيط للمراجعة لتمكينه من جمع الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة لإبداء الرأي حول عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي.

لكن بالرغم من وجود مخاطر عند مراجعة القوائم المالية، فإن على المراجع الخارجي عدم تجاهل تلك المخاطر، أو الإدعاء بأن الهجوم على المهنة غير واقعي، وأن القضايا المرفوعة ضده غير عادلة، ومن ثم يجب عليه أن يبذل العناية المهنية الملائمة لتقديم أفضل الخدمات لعملائه ولكافة المستفيدين من أعمال المراجعة.

1 إشكالية البحث :

ما مدى مسؤولية وإلتزامات المراجع الخارجي في إكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة

1(الأسئلة الفرعية :

1_ هل المراجع الخارجي مسؤولا عن إكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية للمنشأة التي راجع حساباتها

2_ هل يعني الإكتشاف اللاحق للخطأ أن المراجع قد قصر في القيام بواجباته المهنية .

3_ ماهي إجراءات وأساليب الرقابة التي يمكن أن تحد من إحتمال وقوع خطأ وتصرفات غير قانونية.

2) فرضيات الموضوع :

- 1) توجد علاقة بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية ؛
- 2) توجد علاقة بين المراجع الخارجي و المسؤوليات الجزائية و المدنية عند عدم اكتشاف الخطأ؛
- 3) إلى أي مدى يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم يساعد على إكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.

3) مبررات إختيار الموضوع :

تتمثل في مبررات اختيار في هذا الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية:

- معرفة مدى إدراك المراجعين بأهم المسؤوليات التي تواجههم عند القيام بمهامهم؛
- أهمية تقرير المراجع الخارجي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛
- تعلق الموضوع المدروس بتخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة؛
- رغبة وميول الطلبة للاطلاع والبحث في مجال المراجعة ، و العمل الميداني لمراجعي الحسابات.

4) أهمية الموضوع :

- * توجد ظروف أو أحداث تزيد من خطورة الأخطاء الجوهرية والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية ومنها :
- يجب على المراجع الخارجي إبلاغ إدارة المنشأة عن وجود خطأ جسيم أو غش وتحايل أو تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية .
 - إبلاغ مستخدمي القوائم المالية في تقريره حول الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية والتي لها تأثير مادي عليها ولم يتم إظهارها أو تصحيحها في القوائم المالية ، فعليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً معاكساً.
 - إبلاغ السلطات التنفيذية المشرفة الذي يخضع العميل لسلطاتها عن وجود أخطاء أو غش أو تصرفات غير قانونية وسببت تحريف مادي فيها.

5) تحديد إطار الموضوع :

للإجابة على الإشكالية المطروحة و التوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية و زمانية:

الحدود المكانية : في هذه الدراسة حاولنا استقصاء آراء المراجعين والمتمرسين في مهنة المراجعة، لذلك تمثلت الحدود المكانية في

الجزائر وبالتحديد في ولاية ورقلة (تقرت، جاسي مسعود، ورقلة).

الحدود الزمانية : تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان و تاريخ استلام آخر استمارة (من شهر مارس إلى)شهر أفريل 2014 .

6) أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى إظهار أن هناك جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تنطوي على مخاطر لا يمكن تجنبها بعدم اكتشاف التحريف في القوائم المالية رغم القيام بالتخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

إظهار أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، والمحافظة عليه، ومراعاة تطبيقه، وأنها هي المسؤولة عن وجود الأخطاء أو الغش و التحايل أو التصرفات غير القانونية بالقوائم المالية.

7) منهج البحث و الأدوات المستخدمة :

بهدف معالجة موضوع الدراسة ، استخدمنا المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاصه من أهم الدراسات و الكتب و المداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت معالجته باستخدام استبيان تم استنتاج أسئلته حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة ،وقدم الاعتماد في التحليل على بعض الطرق الإحصائية) مثل أدوات الإحصاء الوصفي، وبعض البرامج الإحصائية منها SPSS بالإضافة الى برنامج معالج الجداول . MS.EXCEL

8) صعوبات البحث:

عند قيامنا بإعداد البحث وجهتنا جملة من صعوبات من بينها:

صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على محافظي و مراجعي الحسابات وعدم استرجاعها كاملة.

عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة.

رفض بعض مكاتب محافظي الحسابات ملاً استمارة الاستبيان ، بسبب انشغالهم.

9) خطة و هيكل البحث:

للإجابة عن إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تناولنا الموضوع من خلال فصلين ، الفصل الأول متعلق بالإطار النظري للدراسة ، و يتضمن مبحثين المبحث الأول يتحدث عن مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي و ماهية الخطأ والارتباطات غير القانونية ومدى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الخطأ والتصرفات غير القانونية، أما المبحث الثاني و الذي كان تحت عنوان الادبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة تمت طرق فيها الدراسات السابقة وخصوصية الدراسة، **والفصل الثاني** متعلق بالدراسة الميدانية و يشتمل على مبحثين هو الآخر، ففي المبحث الأول نتناول الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية أما المبحث الثاني نتناول فيه نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها و مناقشتها.

الفصل الأول الإطار النظري

تمهيد :

لقد دأبت المهنة منذ خمسين عاماً في بناء معايير للمراجعة و إجراءات على أساس فلسفة المراجع ليس مسؤولاً عن اكتشاف حالات الغش و الخطأ و التلاعب، مادام أنه أنجز مهمته حسب معايير المراجعة المتعارف عليها ، كم ارسخت هذه الفكرة في أذهان كل المنتمين للمهنة، وأصبحت المصدر الأساسي للدفاع عن المراجعين في كل الشركات التي دققو نحساباتها، ومع ذلك فإن هنا كبحوثاً علمية موثقة تدعم مطالبة المستفيدين بضرورة تأكيد المراجع من خلو التقارير المالية من مثل هذه الممارسات غير السليمة ، بل إن أغلبية المستفيدين يرون أن هذه المهمة هي الدافع الرئيسي لتعيين المراجعين.

و نتيجة لذلك فإن المراجعين يواجهون في وقتنا الحاضر ضغوطات تمثال مجتمع بفتاته كافة، يريد منهم تأكيداً على عدم وجود حالات تلاعب و غش، أو حتى في حالة وجوده فإنه يتوقع أن يعمل المراجعون على اكتشافها ويقوموا بالإبلاغ عنها. لذا تأتي هذه الدراسة لتعرض موضوع الخطأ ومسؤوليات المراجع نحوها ، ومسؤولية المراجع في اكتشافها ، فضلاً عن التعرف على الدراسات السابقة ، والإجابة عن تساؤلات ذات صلة بهذا الموضوع.

المبحث الأول: ماهية الخطأ ومسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي

إن الغموض حول مدى مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش والارتباطات غير القانونية بالقوائم المالية، قد أثار الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف، ومنها قيام إدارات وملاك بعض المنشآت بإلقاء اللوم على المراجعين عند اكتشاف خطأ أو إرتباطات غير قانونية، أسهم إلى حد كبير في زيادة عدد المطالبات والقضايا غير المبررة المرفوعة ضد المراجعين، حتى وصلت مبالغ هذه المطالبات إلى بلايين الدولارات، وهذا الأمر أصبح بالفعل مشكلة عالمية ذات تأثير سلبي على ممارسة وتطوير مهنة المراجعة.

المطلب الأول: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي

إن مهنة مراجعة الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب لمزاويلها صلاحيات¹ وعليهم مسؤوليات يجب الإلتزام بها وأدائها على أكمل وجه، حتى تحقق المراجعة رسالتها من تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية، وفيما يلي عرض لتلك المسؤوليات و الصلاحيات.

أولاً: المسؤوليات²:

يقوم مراجع الحسابات بوظيفة محاسبية و قانونية، تهدف إلى معاونة الجمعية العامة للمساهمين في الرقابة والإشراف على أعمال الإدارة في المؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها، وفي نهاية عملية المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقريره النهائي بنتائج أعمال المراجعة والذي يقدمه إلى جهاز الإدارة³. ولما كان هذا التقرير تتعلق به مصالح الآخرين، فقد حمل المشرع مراجع الحسابات المسؤولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير .

ومسؤوليات المراجع الخارجي يمكن تقسيمها كالآتي⁴ :

—مسؤولية المراجع القانونية تجاه عملائه.

1 عبيد ليفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1989

2 شرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، مذكرة ماجستر ص 03

3 نصار محمد البطوش، المسؤولية التأديبية لمدققي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985 ، مجلة المدقق، العدد (51)، آب، 2002 ، ص 21

4 كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، ص 216 217

__مسؤولية قانونية تجاه الطرف الثالث.

__مسؤولية مدنية للمراجع.

__مسؤولية جنائية.

1) مسؤولية المراجع القانونية تجاه عملائه:

إن مراجع الحسابات يعتبر مسئولاً من الناحية القانونية¹، تجاه عميله أي المنشأة التي يراجع حساباتها، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما، أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية، ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي يجب على المراجع العمل في إطارها، وتسمى المسؤولية (مسؤولية عقدية).

2) المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث²:

كما أن المراجع الخارجي يعتبر مسئولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكولة إليه، وتسمى هذه المسؤولية (بالمسؤولية التقصيرية).

- ولكن لكي تنعقد المسؤولية القانونية بنوعيتها العقدية والتقصيرية ضد المراجع يجب توافر ثلاثة أركان هي³:

- أ) حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية .
- ب) وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع.
- ت) رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.

American institute of certified public accountings(1988) the auditor's responsibility to de detect and report1 errors, fraud and illegal acts.circuler no 53+54

²عبدالفتاحمحمد الصحنوأخرون،أسسالمراجعةالخارجية،ص 64

³جربوع، يوسف محمود (2001)، "أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات"، (يونيه 2001)، الطبعة الأولى، ص236، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين

3) المسؤولية المدنية للمراجع :

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤولية تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض الضرر المادي و المعنوي جزاء الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير¹ وفي مايلي نوضح لهذين النوعين من المسؤوليات:

• مسؤولية المراجع الخارجي تجاه عملائه؛

إن مسؤوليات المراجع تجاه عملائه قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية، فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المراجع الظاهرية، بينما تمكن المسؤوليات الضمنية التعاقدية في مسؤوليات المراجع القانونية عن الإهمال² فإذا اخل مراجع الحسابات بأحكام العقد الذي بينه وبين عملائه فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الأخلاق، كما انه يعرض للمسائلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها³.

• مسؤولية المراجع الخارجي تجاه الطرف الثالث؛

إن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف غش أو تلاعب في عملية المراجعة، فإن السبب الرئيسي هو فشل المراجع في بدل العناية المهنية الكافية للقيام بالمهام الموكلة إليه⁴.

4) المسؤولية الجنائية للمراجع:

لقد سبق أن أوضحنا أن مسؤولية المراجع الخارجي تجاه عميله الذي يراجع حساباته وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية تمثل المسؤولية القانونية والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع ما أصابه من ضرر⁵، أما المسؤولية الجنائية فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل.

والمسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية، يتعرض فيها منيقترا فأنما المخالفات التي تنشأها إلى الغرامة المادية أو السجن أو كلاهما⁶، ومن الأعمال و التصرفات التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية مايلي :

- تأمر المراجع مع الإدارة على توزي عأرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور و الإهمال في إدارة المؤسسة.
- إغفال المراجع و تغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسئولين في المؤسسة، و عد متضمنين تقرير هذ لك خوف أعل ى مصالحه الشخصية.

¹مرجع سابق ص 5.

²هادي التميمي،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الاردن 2004، ص 73

³مرجع سابق ص 5.

⁴ يوسف محمد جربوع، المراجعة و مجالات مساهمة المراجع الخارجي في التدقيق من التأثير على القوائم المالية في عملية المراجعة، المجلد السادس عشر، العدد الاول غزة، 2008، ص 236.

⁵ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 238

⁶عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص 67

- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة و خطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة و مصالح المساهمين.

ثانيا :الصلاحيات :

لكي يتمكن المراجع من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفعالية، فإنه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الصلاحيات التي نسردها كما يلي¹:

- 1_ حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط وعمل المؤسسة.
- 2_ حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسئول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله .
- 3_ حق المراجع في فحص و مراجعة الحسابات المختلفة و الدفاتر و السجلات وفق اللقوانين و اللوائح ذات الصلة، وكذلك وفق اللقواعد و المبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.
- 4_ صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك.
- 5_ حق المراجع في مراجعة و فحص باقياصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحقالاتصال بالمدان المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
- 6_ حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للاعقاد في حالة الضرورة القسوى.

7- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفتها الشخصية أو منينوهم منساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة و عرض هو حضور مناقشتها الرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير .

كذلك من صلاحيات المراجع الخارجي²:

_ مناقشة اقتراح عزله وذلك منعاً للعزل التعسفي له.

- حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل المراجعة). أيضاً من ضمن صلاحياته حقالات اجتماع مع إدارة المراجعة الداخلية بالجهة التييراجعها للمناقشة والتنسيق حول عملية المراجعة، بما منشأته و فير الجهد والوقت وعدم الازدواجية في العمل، كذلك بغرض إنجاز عملية المراجعة بكفاءة و فاعلية.

المطلب الثاني: ماهية الخطأ والارتباطات غير القانونية :

1) تعريف الخطأ:

يشير اصطلاح " الخطأ" إلى أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية والسجلات والدفاتر، مثل:

- 1) أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والبيانات المالية³؛
- 2) أخطاء فنية وهي ناتجة عن الجهل بقواعد وأصول المحاسبة، كالمخلط بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية؛
- 3) إغفال أو سوء تفسير الحقائق؛
- 4) سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

¹ اكمال الدين الدهراوى، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص 211

² يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 248

³ خالد راغب الخطيب، محمد فضي سعد، دراسة متقدمة في تدقيق الحسابات، دار كنوز الدرعة، عمان الطبعة الأولى ص 39

ثانياً: أسباب وأنواع الخطأ

يعزى وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما:

1. الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب الإتيان في تسجيل وترحيل وتبويب أو تلخيص أو عرض البيانات

المحاسبية المختلفة ؛

2. السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم¹، مما سبق

يمكن القول إن ارتكاب الأخطاء راجع لعدة أسباب فإن وقوع الأخطاء لا يكون في نية من يرتكبها الحصول على

منفعة شخصية²؛

● أحياناً تتجه القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال :

✓ يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة نفقة التطور كما تحدثوا استهلاكها على حساب عمر المشروع والمتعلقة به، ولذلك يمكن

للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطيها الصورة المفضلة عنها؛

3) تعريف التصرفات غير القانونية :

الارتباطات والتصرفات غير القانونية³ هي ناتجة عن دفع رشاي أو مدفوعات غير قانونية بواسطة المنشأة ، وأن مستخدمي

القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المراجع الخارجي التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية المراجعة ، ويعتقد الباحث

أن تلك التوقعات تعتبر معقولة ، ورغم أن أهمية نظم الرقابة الداخلية الفعالة في تخفيض إمكانية ارتكاب التصرفات غير

القانونية إلى أدنى حد ممكن ، بالإضافة إلى زيادة إمكانية اكتشافها في حالة إرتكابها ، فإنه من الضروري توسيع نطاق

مسئوليات المراجعين بخصوص اكتشاف تلك التصرفات.

¹خالد امين عبد، مرجع سابق، الله ص51

²خالد راغب وآخرون، مرجع سابق، ص77

³(الحواري ، محمد نصر وآخرون ، (1992-2000) ، ص 574-575)

المطلب الثالث: مدى مسئولية المراجع عن اكتشاف الخطأ والتصرفات غير القانونية :

- المراجع الخارجي غير مسؤول عن منع الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية ، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والذي تتطلب منه دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية ، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها، وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية؛
- كما يتوجب على المراجع الاستفسار من إدارة المنشأة حول إكتشاف أي خطأ جسيم أو غش أو أية تصرفات غير قانونية¹ في الحسابات؛
- ويجب على المراجع عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها ، وعند تقييم النتائج والإبلاغ عنها أن يأخذ في الاعتبار مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ومنها:

- 1) تساؤلات حول إستقامة وكفاءة إدارة المنشأة ونزاهتها؛
- 2) حالات الاحتيال والغش المتورطة فيها الإدارة ؛
- 3) التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية ؛
- 4) التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة الداخلية متضمناً تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة².

أولاً: إجراءات المراجع الخارجي عندما تشير الظروف إلى وجود تحريف مادي على القوائم المالية :

- 1) عندما يواجه المراجع ظروفاً من الممكن أن تشير إلى وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية ، فيجب عليه تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية محرفة مادياً³
- 2) ويعتمد التغيير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على :
 - حكم المراجع فيما يتعلق بنوع الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية التي تشير إليها الظروف؛
 - احتمال حدوث هذا الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية ؛
 - احتمال تأثير هذا الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية .
- 3) لا يمكن أن يفترض المراجع أن حالة الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية هي حدث منفصل.

¹ غالي . جورج دانيال ، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر الطبعة الأولى (2002,2003) ص26
² slavin n.s (1977), « the elimination of scater in determining the auditor's statutory liability »the accountingreview .April 1977 pp:360-368

³ الهواري، محمد نصر وآخرون ، "دراسة متقدمة في المراجعة المشكلا المعاصرة في المراجعة" الإطار العلمي للمشكلا العملية "مكتبة دعم الطالب الجامعي، _575 لقاء الطبعة الأولى ص57

1: حصول المراجع على إقرارات من الإدارة :

على المراجع أن يحصل على إقرارات مكتوبة من إدارة المنشأة ، بخصوص أهما¹ :

- 1) تعترف بمسئولياتها في إنجاز وتشغيل نظم محاسبية وضبط داخلي مصممة لمنع واكتشاف الخطأ أو الغش أو التصرفات غير القانونية ؛
- 2) تعتقد أن آثار التحريفات في القوائم المالية غير المصححة التي تم تجميعها من قبل المراجع خلال عملية المراجعة هي غير مادية على القوائم المالية ؛
- 3) قامت بالإفصاح للمراجع عن كامل الحقائق الهامة ذات العلاقة بأي حالات الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية أو حالات مشبوهة معروفة لدى الإدارة والتي من الممكن أهما قد أثرت على المنشأة؛
- 4) أفصحت للمراجع عن نتائج تقييمها لخطر أن تكون القوائم المالية قد تحتوي على تحريف مادي كنتيجة للغش.

2: مسؤولية المراجع الإبلاغ عن اكتشاف الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية :

عندما يكتشف المراجع تحريفاً مادياً ناتجاً عن غش أو الإشتباه بوجود غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية يتوجب عليه الإبلاغ إدارة المنشأة .

- أ) الأفراد المخولين بإدارة وحكم المنشأة؛
- ب) في بعض الحالات الإبلاغ للسلطات المنظمة والمنفذة للقوانين ؛
- ت) يتوجب إصدار التقارير إلى الجهات ذات العلاقة حول حالات الغش المكتشفة وكذلك الخطأ والتصرفات غير القانونية على أساس وقيتي .

3: الإبلاغ عن نقاط الضعف المادية في الضبط الداخلي:

- يجب على المراجع أن يُبلغ إدارة المنشأة عن أي نقاط ضعف مادية في الضبط الداخلي ذات علاقة بمنع واكتشاف الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية والتي ظهرت للمراجع كنتيجة لإجراءات المراجعة التي قام بها؛
- كما يجب أن يكون المراجع على قناعة أنه قد تم إبلاغ الأفراد المخولين بحكم المنشأة عن أية ملاحظات مادية في الضبط الداخلي ذات علاقة بمنع واكتشاف الغش والتي ظهرت للمراجع سواء عن طريق الإدارة أو تم إكتشافها من قبل المراجع خلال تنفيذ عملية المراجعة؛
- إذا كانت أمانة ونزاهة الإدارة والأفراد المخولين بحكم المنشأة مشكوك فيها فإن المراجع عادة يدرس أخذ استشارة قانونية لمساعدته في تحديد الإجراءات الملائم لاتخاذها .

4: الإبلاغ للسلطات المنظمة والمنفذة للقانون:

- إن الواجبات المهنية للمراجع تحتم عليه المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالعميل، وفي العادة يُمنع الإبلاغ عن الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية لطرف خارج منشأة العميل؛
- إن مسؤوليات المراجع القانونية حول الإبلاغ تختلف من بلد لآخر وفي ظروف معينة فإن واجب المراجع المحافظة على السرية ويقطع بالقانون أو قرارات المحاكم؛
- في بعض البلدان على مراجع المؤسسات المالية واجب قانوني للإبلاغ عن حدوث الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية المادية للسلطات الإشرافية؛
- عندما تكون هناك متطلبات قانونية بالإبلاغ عن الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية، فعلى المراجع الالتزام بها أو أخذ إشارات قانونية بخصوصها.

5: عدم قدرة المراجع على استكمال عملية المراجعة :

- قد يرى المراجع أنه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المنشأة إجراءات تجاه الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية والتي يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف حتى لو لم يكن للخطأ والغش والتصرفات غير القانونية تأثير مادي على القوائم المالية؛
- ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة على تورط أعلى سلطة في المنشأة والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية إقرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية علاقة المراجع الذي يسعى عادة للحصول على إستشارة قانونية عند الوصول إلى مثل هذا القرار.

ثانيا : مدى مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الخطأ والتصرفات غير القانونية بعد صدور تقريره:

لا يوجد إزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره ، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم¹ تأثرت بأخطاء وغش وتصرفات غير قانونية جوهرية ، ولو أنه علم بما قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك القوائم ، وفي هذه الحالة يجب على المراجع القيام بما يلي:

- 1) أن يطلب من إدارة المنشأة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي الناتج عن الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية على القوائم المالية ؛
- 2) القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت ممكن مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تم اكتشافها؛
- 3) إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية (فترية) عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب، فيجوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلاً من إصدار قوائم مالية مُعدلة كما ورد في البند (ب) ؛

¹ الشنواني، غياث، دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب، رسالة ماجستير جامعة دمشق 1994

4) وأخيراً يجب على المراجع إتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة .

* ولكن في حالة رفض إدارة المنشأة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة، فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، وبأنه نتيجة لعدم قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب ، فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي :

- 1) إخطار إدارة المنشأة بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط بين تقرير المراجع الخارجي والقوائم المالية ؛
- 2) إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المنشأة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلاً؛
- 3) إخطار كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً

ثالثاً : مسؤولية إدارة المنشأة عن وجود خطأ أو غش أو تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية :

لقد أيدت سائر التشريعات المعمول بها في دول العالم سواء المحلية والإقليمية والدولية أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية الموجودة بالقوائم المالية ، كما أنها تضمن خلوها من الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ، كما تضمن دقتها وعدالتها وصحة الحسابات التي تحويها القوائم المالية .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة وخصوصية الدراسة

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

اولاً: دراسة يوسف محمود جربوع 2004 :

جاءت هذه الدراسة بعنوان : "مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين" وقد توصلت الدراسة الى:

- إن أصحاب الشركة وإدارتها والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجع الخارجي اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على المركز المالي ونتائج الأعمال ، كما يتوقعون منه أن يُضمن تقريره الكفاية الفنية ، والتزاهة، والاستقلال، والموضوعية ، كما يتوقعون منه منع صدور القوائم المالية المضللة.
- من هو المسئول عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ، هل هو المراجع الخارجي أم إدارة الشركة التي يجب عليها وضع الأنظمة والإجراءات لمنع واكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ، وهل يعني الاكتشاف اللاحق للأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية أن المراجع الخارجي قد قصر في القيام بواجباته المهنية ، وهل يتوجب عليه أن

يبلغ السلطات القانونية والتشريعية بوقوع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ، وما هو تأثير ذلك على علاقة السرية بينه وبين عملائه .

- أن الباحث يرى أن الاتجاه السائد الآن في الأوساط القضائية وهيئات الرقابة المالية ولدى رجال المال والأعمال ، أن شركات المراجعة يجب أن تتمكن من اكتشاف الغش والتلاعب والتصرفات غير القانونية إذ أنه من مبررات وجودها.
- ثانيا دراسة : شيرين مصطفى الحلو ، مذكرة ماجستير بعنوان : المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش .**

والخطأ في القوائم المالية" دراسة تطبيقية لمكاتبتدقيقا لحسابات تفتيقا غزة" ، منشورة ، غزة ، 2012

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفق المعايير التدقيق الدولية وذلك من خلال المعرفة مدى التزام مدققي الحسابات لمسؤولياتهم المهنية ومدى قدرتهم في اكتشاف مخاطر الخطأ والغش في الإدارة

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج فقد خلص إلى :

التزام مدققي الحسابات بتدقيق القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية ويتوفر لدى مدققي الحسابات المزاوئين للمهنة القدرة على اكتشاف مخاطر غش الإدارة في القوائم المالية الأمر الذي يعزز من قدرة المدققين على اكتشاف التهربات والتلاعبات في القوائم المالية.

يلتزم مدققي الحسابات المزاوئين للمهنة في قطاع غزة بالتخطيط المسبق لعملية التدقيق مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الأخطاء والغش المتوقع .

ثالثا دراسة دراسة أريزاق أبو محمد كرسوع 2008 :

جاءت تحت عنوان :

مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجيين المستقلين في اكتشاف الأخطاء والغش التقارير المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ، مذكرة ماجستير 2008 غزة فلسطين .

تهدف الدراسة إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التحقيق من تأثير على القوائم المالية في عملية المراجعة وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

إن التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يعمل على تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية.

ضرورة أن يلم المراجع بمكونات الحاسب الآلي والتأكد من صحة وإدخال وإخراج البيانات وصحة تشغيل الآلي داخل الجهاز.

يجب على المراجع استخدام اجتهاداته وخبرته الدهنية على مستوى البيانات المالية لاكتشاف المخاطر المتأصلة والملازمة.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية :

أولاً: الدراسة التي قامت بها لجنة (Cohen) في عام 1978 لتحديد مسؤوليات المراجعين وتوقعات المجتمع منهم ، وما يجب عليهم عمله ، أو ما يستطيعون عمله بمقولية لمقابلة تلك التوقعات ، وأوصت بضرورة العمل على تضيق ومعالجة تلك الفجوة عن طريق اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية .

ثانياً : دراسة lanza لعام 1998:

تهدف هذه الدراسة إلى توجيه نظرة المراجع إلى أهمية استخدام أسلوب المراجعة من خلال الحاسب بدلاً من أسلوب المراجعة منحو للحاسب، حيث جاء في الدراسة أنه نتيجة للتزايد المستمر في الشكوك الإلكترونية ونيلى بيانات في الشركاء محل المراجعة، فقيام المراجع باستخدام الأسلوب اليدوي في المراجعة يعد غير مجد، ومن ناحية أخرى فإن استخدام هيلبرامجقوية، ما يسمى بالمراجعة منحو للحاسب يتزايد من سرعة تنفيذ مهام عملية المراجعة وبنفس التفاصيل المطلوبة.

ثالثاً : دراسة :

Stephanie D, Moussalli, O.Rould cray and Gokhan, Illuminating the lumits of Auditor. Accountability for Frand Detecction, journal of business, Industry and Economics Volume17, sprng 2012.

جاءت هاته الدراسة من أجل إلقاء الضوء على حدود المراجعة لكشف الأخطاء و الغش هدفت الدراسة إلى فرض قيود للكشف عن الأخطاء الغش و التواطؤ بين الإدارة ومراجعي الحسابات والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم بالإضافة إلى المسؤولية المهنية لمراجعي الحسابات وحدود المسألة والشفافية للمراجعيين تجاه المستثمرين والمؤسسة والإدارة وموقف الحكومة منهذه الممارسات والمعايير التي تردع مثلها التصرفات والتجاوزات الغير قانونية، وأيضا نظام الرقابة الداخلية وكفاءتها في كشف الأخطاء والغش.

المطلب الثالث: خصوصية الدراسة الحالية

يمكن عرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة في مايلي :

- إبراز مسؤوليات المراجع الخارجي حول الأخطاء التي قد تحدث في القوائم المالية وكيفية التعامل معها
ماهيأعمالالتقدييعتمدهالإنتمامهذهالمهمة؛
- صلاحيات التي يتمتع بها المراجع الخارجي لإتمام مهامه على اكمل وجه و محاولته القيام بعمل خالي من الأخطاء؛
- التعرف على آراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء والأكاديميين ذات الصلة بالموضوع وهذا على مستوى ولاية ورقلة؛
- التعرف على مسؤوليات المراجع العواماللمؤثرةفيهاومساهمتهفيالتقليلوالخدمتها؛
- محاولة تكونينظرةعامةحولمسؤولياتالمراجعاجعاجهاالأخطاءحسبأبأالأكاديميينوالرأبالمهني.

خلاصة الفصل الأول :

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى مفهوم الخطأ والتصرفات الغير قانونية كما تناولنا المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي و يمكن تلخيص أهم النقاط والنائج التي تمتوصل إليها من خلال هذا البحث فيما يلي :

- تكمن مسؤوليات المراجع في التأكد من صحة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء و الغش وفعالية النظام الرقابي الداخلي للمؤسسة؛
- عند تقييم مخاطر الأخطاء و الغش و التصرفات الغير القانونية أن يأخذ المراجعين الإعتبار خصائص الإدارة ومدى ميلها إلى التلاعب والتحايل؛
- لا توجد عملية مراجعة تستطيع أن تقدم تأكيداً كاملاً بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للمنشأة، والأداء غير السليم من القسما المالية، والحكماء الحاطة فنياً اختياراً وتطبيقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
- فيما بحثنا أيضاً لنأهم الدارسات السابقة التي تصب في إطار واحد معدد استنا، حيث تناولنا أهم الجوانب في هذا الدراسة المتمثلة في أهداف العينة وطريقة المعالجة وأهم النتائج، في النهاية تم إبراز أو جهلاً الاختلاف في ذكر ما تميز به بدراسة استنا عن الدراسات السابقة.
- سنحاول في الفصل الثاني إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية من أجل التأكد والتحقق من مسؤوليات المراجع الخارجي في الكشف عن الأخطاء المحاسبية والإجابة على كالاتساؤلات وإثبات فرضيات الدراسة.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد :

من خلال هذا الفصل سنحاول إسقاط الجانب النظري والخلفية النظرية للدراسة ،على عينة من المراجعين الخارجيين ، لمعرفة وجهة نظرهم في مسؤولياتهم حول اكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية في مهنة المراجعة الخارجية وذلك على إعتبار أن المراجع الخارجي مسؤول مسؤولية مهنية إتجاه القوائم المالية .

ومن هنا سنحاول في هذا الفصل توضيح معرفة التزام المراجع بمسؤولياته إتجاه الأخطاء التي قد تقع في القوائم المالية وذلك بالتقرب من (محافظو الحسابات، الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين والأكاديميين).

ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان الذي يمكن أن يكون الخيار الملائم، لقياس درجة تطابق وجهات النظر بين الجانب النظري والدراسة الميدانية، وذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة والقيام بتحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية وتناول في هذا الفصل مبحثين هما :

- المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

المبحث الأول : الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، قصد وصفها وتفسيرها حيث تتمحور الدراسة في مسؤوليات ودور المراجع الخارجي في الكشف عن الأخطاء المحاسبية وهذا من وجهة نظر المهنيين الأكاديميين حيث شتم هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة الميدانية.

المطلب الأول : الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض لطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة ، و أهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة

تم مراعاة فيما يختار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص والاختصاصات الذين تتوفر لديهم الخبرة المهنية العملية والعلمية وقد شتمت هذه الدراسة كل من ورقة تقرت وحاسي مسعود

- عينة من محافظو الحسابات لمعرفة مسؤوليات دور المراجع الخارجي في الكشف عن الأخطاء المحاسبية.
 - عينة من بعض الأكاديميين ممن لديهم خبرة ميدانية معتبرة في مجال المحاسبة والمراجعة .
 - عينة من الأساتذة الجامعيين والاختصاصيين في المجال لتدعيم الدراسة.
- وللحصول على أكبر عينة معبرة عن المجتمع قمنا بتوزيع حوالي 45 استمارة شملت المهنيين (محاسبين، محافظي حسابات) ب 35 ، و 10 إستمارة استبيان شملت (أكاديميين) أساتذة محاسبة ومراجعة، وتم التوزيع عن طريق التسليم المباشر او من خلال بعض الزملاء، وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم ، تقرر الإبقاء على 30 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثيل عينة الدراسة ، وهذا بعد الغاء باقي الاستمارات المقدره ب 15 استمارات وهذا بسبب النقص في الاجابات او لضياعها .

الجدول رقم (1.2): الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

النسبة المئوية %	التكرارات	البيان
100%	45	الاستمارات الموزعة
20%	09	الاستمارات المفقودة
13.33%	06	الاستمارات الملغاة
66.66%	30	الاستمارات الصالحة لتحليل

المصدر : من إعداد الطالب (إعتمادا على الإستبيان)

الفرع الثاني : بيانات الدراسة وأدوات جمعها:

1. بيانات الدراسة: ولقد تم الاعتماد فيها على الجانبين النظري الميداني، وتمثلا في الأتي:

الجانب النظري: حيث حاولنا في هذا الجزء بقدر الامكان مسح الدراسات السابقة للموضوع، ومراجعة الدراسات المنشورة حول موضوع المراجع الخارجي ودوره ومسؤولياته في إكتشاف الأخطاء ، وهذا باستخدام جميع الوسائل المتاحة (كتب ، مقالات ، انترنت ، ورسائل جامعية) ، بالإضافة الى الإطلاع على منشورات لمنظمات مهنية وهذا لتقييم البيئة الراهنة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر .

الجانب الميداني: وفي هذا الجزء اعتمدنا في جمع البيانات على الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة

، وقد قسمتها للأسئلة إلى ثلاثة أجزاء حسب فرضيات الدراسة، ومن ثم قمنا بطرحها على عينة عشوائية , مجموعة من (الحاسبين ، محافظي الحسابات ، و أساتذة متخصصين في المحاسبة) .

2. ادوات جمع البيانات :

تمت استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي إعتدنا عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات والحاسبين والأساتذة الأكاديميين حول مشكلة الدراسة .

تصميم استمارة الإستبيان :

المرحلة الأولى للتصميم: تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقاً من الجانب النظري و الدراسات السابقة تصياغة مجموعة من الأسئلة مراعيين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة ؛

- استعمال لغة سليمة ؛

- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، ولقد تم الرد من بعض الأساتذة وعدم الرد من البعض الآخر.

المرحلة النهائية للتصميم: بعد المراجعة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، انتقلنا إلى مرحلة التصميم النهائي للاستبيان، وبعد تصحيح الأخطاء والتعديل النهائي تم توزيع الاستبيان مستعينين في ذلك على التسليم المباشر لأفراد العينة في منطقة تقرت وورقلة وحاسي مسعود؛

- الاستعانة ببعض الزملاء (الأكاديميين وأصحاب المهنة) فيما يخص الاستمارات الموزعة في منطقة حاسي مسعود؛

- البريد الإلكتروني خاصة فيما يخص الأساتذة المتهنين لمهنة محافظ الحسابات.

أما عن طرق استرجاع الاستمارة فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق توزيعها حيثما لحصول على الإجابة من خلال ما يلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛

- استلام الاستمارة تمقبلاً لزملاء الذين يتما الاستعانة بهم؛

- الحصول على الإجابة عن طريق البريد الإلكتروني.

3. محتوى الاستبيان :

احتوى الاستبيان على مقدمة لتقدم بموضوع الدراسة وتشجيعهم للمشاركة في الموضوع، كما بينا أن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

الجزء الأول: خاص بالمعلومات العامة لأفراد العينة.

الجزء الثاني: تتعلق بفرضيات الدراسة وأسئلتها حيث قسمنا إلى ثلاثة محاور.

✓ المحور الأول: تتضمن أسئلة تتعلق بالفرضية الأولى وهي لا توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية.

✓ المحور الثاني: تتضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية والمتعلقة بعلاقة المراجع الخارجي بمسؤولياته الجزائية والمدنية عند عدم اكتشاف الخطأ.

✓ المحور الثالث: تتضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة إلى أي مدى يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم يساعد على اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.

● معالجة الإستمارة :

- وقد تم إعداد الأسئلة على أساس ليكارتا الخماسي، والذي يتحمل خمسين جابواتو هذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء العينة لفقرات الاستبيان بسهولة التاثير ميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2):

الرأي (التصنيف)	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة (الوزن)	1	2	3	4	5

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام SPSS، الجزء الثالث (

موضوعات مختارة)، ص 541 .

المطلب الثاني : الادوات والاجراءات المتبعة

نحاول في هذا المطلب بيان الادوات الاحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان

الفرع الاول : الادوات الاحصائية والقياسية المتبعة :

1- تحكيم الاستبيان : بعد الإنتهاء من صياغة الاسئلة تم اللجوء الى بعض الاساتذة المختصين خصوصا من جامعة ورقلة للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستمارة بالاضافة الى اساتذة مختصين في مجال المراجعة للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة ، وتغطية جميع جوانب البحث ، وقد مكنتنا هذه الاجراءات من تفادي بعض الاخطاء التقنية ، والمنهجية التي قد تحول دون الوصول لتحقيق اهداف الاستبيان ؛ وتمت صياغة الاستبيان بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الاساتذة والمحكمين

2- اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ (cronbach's A Lpha)

من أجل اختبار مصداقية الاستبيان ومصداقية المستجو بيننا لإجابة عن أسئلة الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب .

– نتائج اختبار الثبات : عند تطبيق اختبار المصداقية والثبات ألفا كرونباخ على الإجابات بعينة الدراسات المكونة من 30 فرد وجدنا أن قيمة ألفا بلغت (0.713) وهذا يبين أن الارتباط بيننا بالإجابات مقبول وجيد إحصائيا.

الفرع الثاني : الادوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد تحصيل الاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون نفيش كل جدا ولليتر حجمها الى رسومات بيانية في اعمدة، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليلية التحليل الجيد للبيانات، كما تم استخدام بعض الاساليب الاحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS)، ومن هذه التحليلات نتجنا التحليل الاحصائي الوصفي ما يندرج تحتهم تحليلك :

- تحليل التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة ؛
- حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة ؛
- حساب الانحرافات المعيارية لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة .

ولتحقيق اهداف الدراسة وتحليل البيانات التي جمعت استخدمنا العديد من الاساليب الاحصائية التي تتمثل في

ما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان ؛
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان ؛
- حساب الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة .

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ، تفسيرها ومناقشتها

وستعرض في هذا المبحث الى المطلب الاول والذي يتم فيه عرض النتائج المتحصل عليها من الدراسة وتفسيرها ؛ والمطلب الثاني الذي يتم فيه تحليل الاستبيان و مناقشة النتائج المتحصل عليها .

المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة وتفسيرها

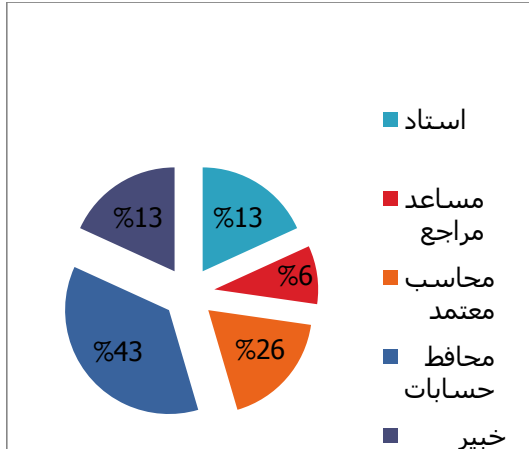
ونعرض في هذا المطلب النتائج المتوصل اليها من خلال الاستبيان ويتم تفسيرها بالادوات الاحصائية و البرامج المذكورة سلفا .

الفرع الاول : النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة

لقد تم دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية " الوظيفة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي والخبرة العلمية

التوزيع التكراري للعينات المدروسة حسب الوظيفة:

✓ الجدول (2-3): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الشكل (2-1): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
استاد	04	13.32%
مساعد مراجع	02	6.66%
محاسب معتمد	08	26.64%
محافظ حسابات	13	43.3%
خبير محاسبي	04	13.3%
المجموع	55	100%

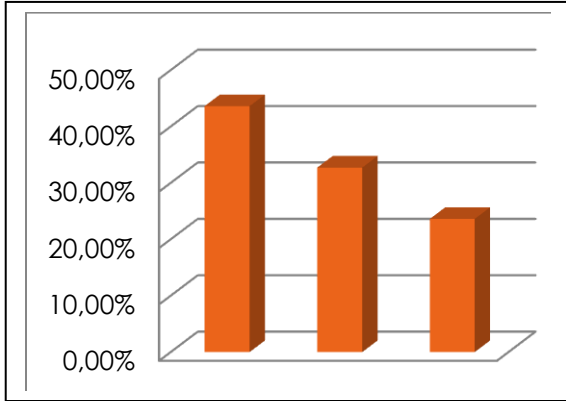
المصدر : مبيانات الطالب (اعتماداً على الاستبيان برنامج Excel)

من خلال الجدول والشكل السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة ، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة (محافظ حسابات) والتي تمثل 43.3% ، أما النسبة الثانية لكل من محاسب معتمد و أستاذ و خبير محاسبي بنسبة 26.64 % لكل فئة، وفئة مساعد مراجع تمثل 6.66 % .

✓ التوزيع التكراري للعينات المدروسة حسب المؤهل العلمي:

الشكل (2-2) : توزيع افراد العينة

✓ الجدول(2-4): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	13	43.03%
ماجستير	07	23.03%
دراسات عليا	10	33.33%
المجموع	55	100%

المصدر: مبيانات الطالب (اعتمادا على الاستبيان برنامج Excel)

✓ يوضح لنا الجدول والشكل السابقين ، الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى افراد العينة ، فكانت

نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 43.03% ، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير

23.03% ، والحاصلين على شهادة دراسات عليا 33.33%.

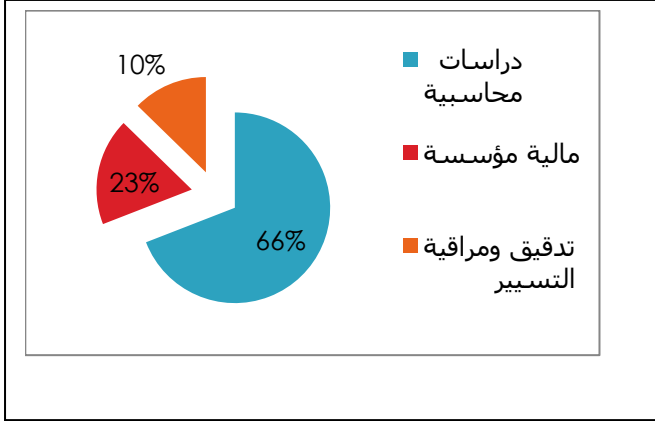
✓ الملاحظ أن اكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الليسانس كونهم يمثلون جزء كبير من

شريحة المهنيين ، وتليها نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير كونها تغطي الوظائف الأربعة (أساتذة ،

خبراء محاسبة ، محافظي حسابات ، محاسب معتمد) .

التوزيع على التكرار للعينات المدروسة حسب التخصص العلمي:

✓ الجدول (2-5): توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي الشكل (2-3): تمثيل توزيع افراد



التخصص العلمي	التكرار	النسبة
دراسات محاسبية	20	66.66%
مالية المؤسسة	7	23.33%
تدقيق و مراقبة التسيير	3	10%
المجموع	30	100%

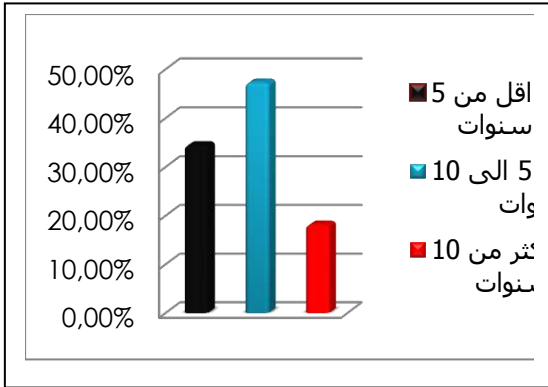
المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان برنامح Excel)

✓ من خلال الجدول والشكل السابقين ، نلاحظ التوزيع النسبي حسب التخصص العلمي ، حيث نجد تخصص دراسات محاسبية يمثل النسبة العالية من بين التخصصات الأخرى وهذا بنسبة 66.66% ، ثم تليها نسبة 23.33% بالنسبة للمتخصصين في مالية المؤسسة ، وأخيرا تخصص تدقيق و مراقبة التسيير بنسبة 10% ، وان ارتكاز عينة الدراسة على تخصصي المحاسبة والمالية اعتمادا في الدراسة على مكاتب المحاسبين و محافظي الحسابات ، والأساتذة المتخصصين في المحاسبة والجباية ، وهو مؤشر جيد لأنه مرتبط بالتخصص .

التوزيع على التكرار للعينات المدروسة حسب الخبرة المهنية:

. الجدول (2-6): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة الشكل (2-4): توزيع افراد العينة حسب

سنوات الخبرة



النسبة	التكرار	فئة الخبرة
23.33%	7	أقل من 05 سنوات
56.66%	17	05 - 10 سنوات
20%	6	أكثر من 10 سنوات
100%	30	المجموع

المصدر : مبيانات الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج

(Excel

من خلال الجدول والشكل السابق نلاحظ توزيع النسبة حول سنوات الخبرة لافراد العينة ، حيث نجد نسبة 56.66% خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات، ونسبة 23.33% خبرتهم اقل من 5 سنوات، أما الذين يمتلكون خبرة اكثر من 10 سنوات فكانو بنسبة 20% ، وهي نسبة عادية بالنسبة لتوزيع العينة على متغير الوظيفة المهنية

الفرع الثاني : دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محور الاستبيان

لقياس درجة الموافقة حول مسؤوليات المراجع الخارجيفي الكشف عن الأخطاء المحاسبية

تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات

المستجوبين على جميع أسئلة محاور الدراسة الثلاث، مع مقارنة كل فقرة حسب مقياس ليكارت الخماسي كما يلي :

الجدول رقم (7.2) التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الخماسي

الرأي)	غير موافق بشدة	غير موافق او	محايد او	موافق	موافق بشدة
---------	----------------	--------------	----------	-------	------------

التصنيف (	او سيئ جدا	سيئ	مقبول	او جيد	او ممتاز
الدرجة (الوزن	1	2	3	4	5
)					
المتوسط المرجح	[1,79-1]	[2,59-1,80]	[3,39-2,60]	[4,19-3,40]	[5-4,20]

1. نتائج آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الأول :

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول ولنا استبياناً المتعلقة بأنه توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيديده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية .

الجدول رقم 8.2: توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيديده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية

العبارة	غير موافق بشدة	التكرار	النسبة	غير موافق	التكرار	النسبة	محايد	التكرار	النسبة	موافق بشدة	التكرار	النسبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة				
																موافق	موافق	موافق	موافق
																بشدة	بشدة	بشدة	بشدة
1. نوع الخطأ أو التجاوزات الغير قانونية تؤثر على نوعية الرأي في القوائم المالية	0	0	0	0	2	2	0	0	0	18	18	18	0,862	4,10	موافق				
	0	0	0	0	6.66%	33,33%	6.66%	0	0	94,59%	10	10							
2. في حالة وجود خلافات وقيود تفرضها إدارة المنشأة على عمل المراجع هل تعتقد بأن التحفظ عن إبداء الرأي يكون مناسباً	02	02	02	03	01	01	01	01	01	09	09	09	1,106	3,50	موافق				
	6,66%	6,66%	6,66%	9,99%	3,33%	3,33%	3,33%	3,33%	3,33%	30,02%	15	15							
3. عند وجود أخطاء طفيفة وغير مؤثرة في القوائم المالية هل الإحتفاظ بالرأي	0	0	0	06	02	02	02	02	02	05	05	05	1,098	4,03	موافق				
	0	0	0	19,97%	6,66%	6,66%	6,66%	6,66%	6,66%	15,67%	17	17							

يعتبر صائباً							
غير موافق	0,450	2,27	0	0	8	22	0
			0	0	%26,7	%73,3	0
موافق	0,6301	3,743	المتوسط العام للمحور الأول				

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS)

ومن خلال الجدول رقم (8.2) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للمحور المتعلق بأنه توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية (3,43-4,10) ، وبانحرافات معيارية بين (0,774-0,712) ، وهذا يعني موافقة أغلبية افراد العينة على هذا المحور والذي يقيس مدى العلاقة القوية بين إبداء الرأي ووجود الأخطاء ، حيث إرتكزت اغلب اجبات افراد العينة بين (الموافق) و (الموافق بشدة) ؛ وكانت العبارات الاكثر من طرف افراد عينة الدراسة هي العبارة الأولى والتي توضح أن نوعية الأخطاء تؤثر على نوعية رأي المراجع (4,10) ، ثم تليها العبارة الثالثة والتي تنص على وجود أخطاء طفيفة وغير مؤثرة في القوائم المالية هل الإحتفاظ بالرأي يعتبر صائباً بمتوسط حسابي (4,32) ، وفي المرتبة الثالثة كانت العبارة الثانية في حالة وجود خلافات وقيود تفرضها إدارة المنشأة على عمل المراجع هل تعتقد بأن التحفظ عن إبداء الرأي يكون مناسباً بمتوسط حسابي قدره (4,03) ، ثم تليها العبارة الرابعة والتي لم يوافق عليها افراد العينة ان في حالة وجود ضغوط من أحد أطراف الإدارة على المراجع الخارجي لتغيير رأيه في القوائم المالية هل التحفظ عن ابداء الرأي تراه مناسباً بمتوسط حسابي قدره (2,27).

ثانياً: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين باتجاه فقرات المحور الثاني

يوضح الجدول الثاني النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان، والمتعلق بمسؤولية مراجع الخار جيا لجزائية والمدنية عند دعم ماكتشاف خطأ.

الجدول رقم 9.2:

جدول: (2-9): النتائج المتعلقة بالمسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع الخارجي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبرة	
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار		
		النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
موافق بشدة	0,570	3,84	03	18	09	0	0	1. يتوقع أصحاب المؤسسة و إدارتها و مستخدمي القوائم المالية من المراجع الخارجي اكتشاف معظم حالات الخطأ الذي يؤثر على المركز المالي للمؤسسة.
			9,10	65,50	25,50	0	0	
موافق	0,645	3,65	0	21	06	03	0	2. تؤثر المسؤولية المدنية على المراجع الخارجي بدل العناية الممكنة اكتشاف موطن الخطأ في القوائم المالية
			0	74,50	16,40	9,10	0	
موافق بشدة	0,466	3,93	02	24	04	0	0	3. يتعرض المراجع الخارجي للمساءلة عند تقديمه تقريراً لا يعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
			7,30	78,20	14,50	0	0	
موافق	0,593	3,62	0	20	08	02	0	4. يتحمل المراجع الخارجي

			0	67,30	27,30	5,50	0	المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بدل العناية وفق المعيار المحلية المتعارف عليها لكشف الخطأو الغش.
			0	08	10	10	02	5. عند تماطل و تواطأ المراجع الخارجي في اكتشاف الخطأ فإنه يجب تغييره.
محايد	0,916	2,89	0	30,90	32,70	30,90	5,50	
موافق	0,638	3,586	المتوسط العام للأسئلة					

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان برنامج SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول (2-9) أن المتوسطات الحسابية للمحور المتعلق بالمسؤوليات الجزائية والمدنية للمراجع الخارجي، تراوحت بين (2.89-3.93) وانحرافاً معيارية بين (0.466-0.916) وهذا يعنى موافقة أغلبية أفراد العينة على هذا المحور والذي يقىس العلاقة بين تقرير المراجع بعد صدور هو المسؤولية الجزائية والمدنية للمراجعين ث:

لقيام السؤال الأول ونسبة 9.10% بعبارة (موافق بشدة) من أفراد العينة ونسبة 65.50% بعبارة (موافق)، ونسبة 25.50% بعبارة (محايد)، وحين لم يجاب احد على عبارة (غير موافق)، (غير موافق بشدة)، أما بالنسبة للسؤال الثاني فقد اجاب بسبة 74.50% من أفراد العينة بعبارة (موافق)، ونسبة 16.40% (محايد)، نسبة 9.10% (غير موافق) حيث لم يجاب أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة)، (موافق بشدة)، أما للسؤال الثالث فقد اجاب أفراد العينة بعبارة (موافق بشدة) بنسبة 78.20%، وعبارة (محايد) بنسبة 14.50%، أدلى جاب أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة)، (غير موافق)، أما السؤال الرابع فقد اجاب أفراد العينة بعبارة (موافق) بنسبة 67.30% وعبارة (محايد) (غير موافق) بنسبة 27.30%، 5.50 على التوالي، أدلى جاب أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة)، (غير موافق)، أما بالنسبة للسؤال الخامس والذي اختلص فيها الموزان حيث اجاب أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة) بنسبة 5.50%، وعبارة (غير موافق) بنسبة 30.90%، ونسبة معتبر بعبارة (موافق) بنسبة 32.70%، وعبارة ما قبل الأخيرة بنسبة 30.90%، والعبارة التي عابتها (موافق بشدة) لم يجب عليها أي احد من أفراد العينة. بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من خلال البيانات الجدول موافقة عينة الدراسة على ما نتج من علاقة بين تقرير المراجع بعد صدور هو المسؤولية الجزائية والمدنية للمراجع، أدلى بمتوسط الحسابي العام للمحور الثالث (3.58) والانحراف المعيار يبلغ (0.638).

ثالثا: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين باتجاه فقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان حول مدى إمكانية نظام الرقابة الداخلي السليم يساعد على اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.

الجدول رقم 10.2: يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم على المساعدة على اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة			
									التكرار	التكرار	التكرار
									النسبة	النسبة	النسبة
1. هناك تجاوزات قد تحدث في الإدارة لتغطية الأعمال التحليلية في التقرير المالي	0	02	01	19	08	04,10	0,759	موافق			
	0	6,66%	3,33%	63,3%	26,7%						
2. إدارة المنشأة تتحمل المسؤولية او جزء منها في حالة وجود أخطاء او تجاوزات في القوائم المالية	0	01	00	19	10	04,27	0,640	موافق			
	0	3,33%	0	63,3%	33,33%						
3. العمل الرقابي الداخلي السليم يساعد على القيام بعملية المراجعة الخارجية في أحسن الظروف ويقلل من وجود أخطاء	0	0	0	14	16	04,53	0,507	موافق بشدة			
	0	0	0	46,62%	53,38%						
4. عند ضعف او عدم وجود إجراءات رقابية من شأنها ضمان لامتلاكات المؤسسة فهل المراجع يعتبر مسؤولا قانونا عند لحاق الضرر بالمساهمين	-	-	05	13	11	04,13	0,819	موافق			
	-	-	19,98%	36,36%	43,30%						
المتوسط العام للمحور الثالث									موافق	0,4977	4,253

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان برنامج SPSS)

أظهر الجدول رقم (10.2)

أن المتوسطات الحسابية للمحور الثالث المتعلقة بمدى اليقين كنظام الرقابة الداخلي السليم على المساعدة على اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع

راجعا لخارجي تراوحت بين (4,10-4,53) وبإخراقات معيارية تقدر ب (0,759-0,507) وهذا يعنى موافقة جيدة لعينة الدراسة على العبارات المطروحة حول النظام الرقابي الداخلي السليم ومساعدته على إكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع وإجابات تراوحت بين الموافق والموافق بشدة ،

يشير الجدول إلى أن الفقرة الثالثة التي تنص على أن العمل الرقابي الداخلي السليم يساعد على القيام بعملية المراجعة الخارجية في أحسن الظروف ويقلل من وجود أخطاء كانت أكثر العبارات موافقة بشدة بين كل العبارات حيث تقدر المتوسط الحسابي لها ب (04,53) ثم تليها العبارة الثانية المتمثلة في إدارة المنشأة تتحمل المسؤولية او جزء منها في حالة وجود أخطاء او تجاوزات في القوائم المالية بمتوسط حسابي يقدر ب (04,27) وبعدها تأتي العبارة الرابعة التي تنص على انه عند ضعف او عدم وجود إجراءات رقابية من شأنها ضمان لممتلكات المؤسسة فهل المراجع يعتبر مسؤولا قانونا عند لحاق الضرر بالمساهمين حيث بلغ متوسطها الحسابي (04,13) وبإخراقات معيارية يقدر ب (0,819) واخيرا تأتي العبارة الأولى التي تنص على ههناك تجاوزات قد تحدث في الإدارة لتغطية الأعمال التحايلية في التقرير المالي وبلغ متوسطها الحسابي (04,10) وبإخراقات معيارية يقدر ب (0,759)

فبالأخير تؤكديا ناتا لجدول السابق موافقة عينة الدراسة على أن نظام الرقابة الداخلي السليم على المساعدة على إكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجى .

المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق و المتعلقة باتجاه و آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

الفرع الاول : تحليل ومناقشة نتائج المحور الاول من الاستبيان

- من واقع الجدول رقم (8.2) نرى أن إيجابيات أفراد العينة تركزت حول عبارة (موافق) وهذا ما توضحه نتائج آراء المستجوبين عن تواجد علاقة بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية، حيث أن المراجع مطلوب منه أن يقوم بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على تلك القوائم ، لذا نجد أن المراجع إذا وجد أخطاء غير جوهرية لا تؤثر على الحسابات فيكتفي بإصدار رأي متحفظ في تقريره إذا لم تقم الإدارة بتنفيذ التصحيحات المطلوبة ، وفي حالة وجود أخطاء جوهرية وغش وتصرفات غير قانونية وخروج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فعلى المراجع أن يصدر رأياً سلبياً معاكساً ، وفي حالة وجود قيود تفرضها إدارة المؤسسة على عمل المراجع، ووجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات ، فعلى المراجع الامتناع عن إبداء الرأي ، ومن خلال دراستنا تبين أن 70% من المستجوبين قد وافقوا بأن توجد علاقة بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع على القوائم المالية وبين وجود أخطاء أو غش أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية ، فإن هذا يؤيد صحة الفرضية الأولى ولتوضيح ذلك أكثر نتطرق الى معيار إبداء الرأي والذي ينص على:

"يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيها الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيها عن بعض العناصر التي تؤثر على عدم إبداء الرأي . وعندما لا يمكن التعبير عن رأيها الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك .

وعندما يقتر ناسمالمراجعبالقوائمالماليةالمرفقة بالتقرير يجب أن يحدد التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عملاء المراجعين إلى إدارة مسؤوليته

فالمراجع يصدر في العادة تقريراً حالياً من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية، وفي بعض الأحيان قد يصدر تقريراً أسالياً كرفيهاً للقوائم المالية لا تظهر بعدالة كلاً من المركز المالي ونتائج الأعمال، وفي أحيان أخرى قد يتحفظ المراجع عن تقريره، فإذا كانت هذه التحفظات من أجل سلامة نتيجة لوضع قيو دعوى نظماً لعملية المراجعة أو نتيجة لأحداث غير مؤكدة، فإن المراجع قد يمتنع عن إبداء رأيه .

الفرع الثاني : تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني من الاستبيان

من خلال الجدول (2-9) نرى أن أغلبية إجابات أفراد العينة اجمعوا حول عبارة (موافق) وهذا ما يوضحه نتائج آراء المستجوبين حول علاقة المراجع الخارجي لمسؤوليات الجزائية و المدنية عند عدم اكتشاف الأخطاء حيث يقوم المراجع الخارجي بوظيفة محاسبية وقانونية تهدف إلى معاونة المساهمين في الرقابة والإشراف على أعمال الإدارة في المؤسسة. بالإضافة إلى تفسير العبارة الثالثة " يتعرض المراجع الخارجي للمسائلة عند تقديمه تقرير لا يعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة وهذا يعود إلى العديد من العوامل منها عوامل مرتبط بالمراجع الخارجي وعوامل مرتبط بالمؤسسة، حيث تتمثل عوامل مرتبط بالمراجع الخارجي في الخبرة المهنية وفهم المراجع الخارجي لواجباته ومسؤولياته (استقلالية، الموضوعية، النزاهة، الكفاءة) كل هذا لتقديم تقريراً صحيحاً يعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة اما بالنسبة للعوامل المتعلقة بالمؤسسة تتمثل في (أمانتها ونزاهتها وكفاءة الجهات الرقابية فيها).

أما فيما يخص عن تامل المراجع الخارجي في اكتشاف الخطأ اجمع أفراد العينة عن حيادية إنجاز تغيير المراجع وهذا راجع عن ثقة المساهمين في المراجعين في بدل العناية الكافية لتحديد موطن الخطأ .

الفرع الثالث : تحليل ومناقشة نتائج المحور الثالث من الاستبيان

من خلال الجدول (2-10) نلاحظ موافقة أغلب المستجوبين على أنه يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم المساعدة على اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي، من واقع هذا النتائج يمكن القول بأن ضعف الرقابة والمراجعة الداخلية قد يؤدي إلى ميل الإدارة إلى ارتكاب أخطاء ووجود التنضيل والتحرير في التقارير الداخلية هذا خاصة في غياب ضوابط تحكم استقامة هذا الأخير، ما يزيد من مسؤولية المراجع لعملية الكشف عنها، ولذا يتوجب على المراجع الخارج جبراً دراسة وتحليل أنظمة الرقابة بشكل سليم ووضع نماذج للمراجعة يتناسب مع مجال العمل، مع ضرورة طلب أدلة الإثبات لتأكد من صحة المعلومات المقدمة في القوائم المالية باعتبار أن موافقات الإدارة أنتتخذ إجراءات رقابية ومحاسبية وإدارية تكفل حماية أصولها، فعلى هذا الأساس يجب على المراجع وضع نماذج للمراجعة، في حين أن وجود نظام رقابة يخضع لضوابط وأسس سيساهم في مدققو معلومات العمليات المالية بصورة صادقة وأكثر شفافية، لدا يجعل عملية المراجعة واكتشاف الأخطاء أكثر سهولة، وهذا يدل على صحة الفرضية الثالثة ولتوضيح ذلك أكثر نتطرق إلى مدى أهمية وجود نظام رقابة ومراجعة داخلي سليم ومساعدته للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء :

1- اطمئنان المراجع الخارج جيعلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفاعلية نظام المراجعة الداخلية؛

-2

تخفيض وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية، حيث أن الثقة في نظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى وقتاً أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيضاً تعاملاً بعملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل؛

- 3- التقييم الشامل للخطر المراجعة، ومن ثم اتخاذ القرار التلخيصي لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراء المراجعة؛
- 4- تجهيز القوائم الكشوف التي يحتاجها المراجع الخار جيبا للصورة التبرير غبها.
- 5- تنفيذ عملية تقييم المراجع الخار جيبا لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

المطلب الثالث: إختبار الفرضيات

لاختبار الفرضيات (T) (لعينة واحدة) one-sample t-test (للحكم على معنوية الفروق بين متوسطات العينة وقيمة ثابتة محددة سابقا) يقوم برنامج spss بحساب إختبار (t) للعينة الواحدة من خلال استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط عينة وبين متوسط مجتمع.

ولاختبار الفرضيات باستخدام إختبار الإشارة يتم إختبار الفرضية الإحصائية التالية:

➤ الفرضية الصفرية = H_0

➤ الفرضية البديلة = H_1

إذا كانت α أكبر من 0.05 نقبل الفرضية H_0

أما إذا كانت α أقل من 0.05 نرفض الفرضية H_0 ونقبل H_1

إختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية

H_0 الفرضية الصفرية: توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية

H_1 الفرضية البديلة: لا توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية

الجدول رقم (112) إختبار الفرضية الأولى

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sig الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
قبول	7.23	0.000	3.486

المصدر: من إعداد الطالب البناء على نتائج spss

لقد تم إختبار t-test وتشير النتائج للجدول رقم (112) إلى أن الدلالة الإحصائية sig (0.000) أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية: توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية.

إختبار الفرضية الثانية: علاقة المراجع الخار جيب بالمسؤولية الجزائية والمدنية عند عدم اكتشاف الخطأ.

H0الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة بين الاكتشاف اللاحق للغش بعد صدور تقرير المراجع و المسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع.

H1الفرضية البديلة: توجد علاقة بين الاكتشاف اللاحق للغش بعد صدور تقرير المراجع و المسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع.

الجدول رقم (2-12) اختبار الفرضية الثانية

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
مقبول	65.32	0.000	3.58

المصدر من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

لقد تم اختبار t-test وتشير النتائج الجدول(2-12) إلى أن الدلالة الإحصائية sing (0.00) اقل من (0.005) وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة. توجد علاقة بين الاكتشاف اللاحق للخطأ بعد صدور تقرير المراجع و المسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع.

اختبار الفرضية الثالثة : يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم على المساعدة على إكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.

H0 الفرضية الصفرية: يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم على المساعدة على إكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.

H1الفرضية البديلة: لا يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم المساعدة على إكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي

الجدول رقم (2 . 13) اختبار الفرضية الثالثة

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
قبول	4.714	0.042	0.042

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

لقد تم إختيار t-test وتشير النتائج لجدول رقم(2.13) إلى أن الدلالة الإحصائية sig(0.042) اقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم على المساعدة على إكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.

خلاصة الفصل الثاني:

- من خلال هذا الفصل البالغ الأهمية والذي قسمناه الى جزئين الأول يحتوي على الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، والثاني تطرقنا فيها إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها ومن خلال هذا الأخير طرحنا 3 فرضيات بغية الوصول إلى مجموعة من النتائج والمعطيات وتوصلنا إليها ومن أهمها :
- 1) عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها ، وتقييم النتائج والإبلاغ عنها ، أن يأخذ المراجع في الاعتبار وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن خطأ أو غش أو تصرفات غير قانونية ؛
 - 2) أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة ، كما أن من واجباتها المحافظة على هذا النظام ومراعاة تطبيقه من قبل العاملين بالمنشأة كافة ، وأن قوة هذا النظام وفعالته يقلل من احتمال وجود الخطأ والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية ؛
 - 3) لا يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن منع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ، ولكن يجب عليه أن يبذل العناية المهنية الكافية والمعقولة لإنجاز عملية المراجعة بطريقة صحيحة وكتابة التقرير النهائي ؛
 - 4) كما يتوجب على المراجع فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف أوجه العجز أو القصور في هذا النظام وإبلاغ إدارة المنشأة بذلك. بموجب خطاب أو تقرير يرفعه إليها ، وقد أيد ذلك المجمع؛
 - 5) إن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية ، ويجب على المراجع أن يحصل منها على خطاب تمثيل يوضح فيه بأن الإدارة حسب اعتقادها أن القوائم المالية دقيقة وكاملة وعادلة وتضمن صحة البيانات المالية الموجودة بها.

الختاتمة

الخاتمة

إن ظهور المراجعة وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعها، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، ولقد تمثل الهدف العام للمراجعة في فحص أعمال الغير، وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقاً للقواعد والتعليمات والإجراءات المحددة مسبقاً ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهيمه الأمر، مما ترتب عن هذا مسؤوليات وادوار يقدمها المراجع الخارجي لمكافحة الغش وإكتشاف الأخطاء، وذلك يحصل نتيجة بذل العناية المهنية اللازمة و وصولاً إلى إبداء الرأي الفني بما النابع من استقلال و حياد مراجع الحسابات، و ما يتضمنه التقرير الصادر عنه من موضوعية و شفافية و إفصاح لأهم الأحداث المالية و غير المالية، التي لها اثر مادي على هذه القوائم، ومن خلال هذا الموضوع حاولنا معالجة الإشكالية المتمثلة في ما مدى مسؤولية وإلتزامات المراجع الخارجي في إكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة ، لتأكيد صحة القوائم المالية و إعطائها صورة واضحة و موثوقة ، و هذا في ظل ما يتمتع به المراجع الخارجي من استقلال و موضوعية.

حاولنا من خلال هذه الدراسة معرفة مسؤوليات المراجع الخارجي و منه و المسؤول عن الاخطاء في القوائم المالية و على من تقع مسؤولية ارتكابها، وللإلمام بحيثيات الموضوع تناولنا ه من خلال فصلين فصل نظري و فصل تطبيقي، و كان ذلك انطلاقاً من فرضيات الدراسة و منه خرجنا بمجموعة من النتائج .

نتائج اختبار الفرضيات :

بالعودة إلى فرضيات الدراسة ، و النتائج المتحصل عليها من الجانب النظري و تحليل نتائج الاستبيان نجد :

الفرضية الأولى :

توصلنا الى اثبات هذه الفرضية من خلال اختبار الفرضيات T-TEST و من خلال الفرضية المتمثلة في انه توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره ، و بين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية و ذلك من خلال تحليل نتائج المحور الأول من الإستبيان والذي من خلاله اتضح صحة الفرضية بأن الأخطاء و التصرفات الخاطئة في القوائم المالية تغير رأي المراجع فيها وهذا يؤكد العلاقة القوية و المرتبطة بينهما .

الفرضية الثانية :

من خلال تعرضنا إلى مسؤوليات المراجع الخارجي الجزائية و المدنية و التأديبية في الجانب النظري، ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها من المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضيات t-test اتضح لنا صحة الفرضية الثانية والتي تقول توجد علاقة بين اكتشاف اللاحق للخطأ بعد صدور تقرير المراجع والمسؤولية الجزائية والمدنية للمراجع.

الفرضية الثالثة :

من خلال اختبار الفرضيات T-TEST ومعالجة الفرضية المتمثلة في

المدى الذي يمكنه نظام الرقابة الداخلي السليم على المساعدة على اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي بتحليل الفرضية في المحور الثالث والآخر وفيه تأكدنا من صحة الفرضية وبأن نظام المراجعة و الرقابة الداخلي السليم يسهل من مهمة المراجع الخارجي ويمكنه من اكتشاف الأخطاء التي قد تكون جوهرية إذا كانت الرقابة الداخلية فعالة وسليمة .

نتائج الدراسة :

- تكمن مسؤوليات المراجع الخارجي في التأكد من صحة القوائم المالية و خلوها من الغش و الأخطاء و التحريف الجوهرية فيها؛
- وقوع أي حدث بعد صدور القوائم المالية و له تأثير نسبي كبير يعطي المراجع الحقفي تصحيح و تعديلا لقوائم المالية؛
- يقوم المراجع الخارجي بالحصول على إقرارات من إدارة المنشأة محلا لمراجعة و التي توفر له أدلة إثبات كافية و ملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية، إذ لا يعتمد المراجع كلياً على أنظمة الرقابة الداخلية لا بقيامه بدراسة و تقبلي هذه الأنظمة لا يمنع من وقوع أخطاء جوهرية في القوائم المالية، وإنما يقلل من احتمال حدوثها، فهناك قيود على كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية يجب الاعتراف بها، يعين ذلك إن إدارة المنشأة هي التي تتحمل مسؤولية وجود أخطاء بالقوائم المالية لان مهامها إنشاء إجراءات رقابية الزامية وإدارية و حماية أصولاً للمؤسسة من العبث و الاختلاس؛

- المراجع الخارجي ليس مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء رغم المسؤولية المدنية و الجزائية ،لانهايتين الأخيرتين لا تعتقد إلا عند حصول إهمال أو تقصير من جانب مراقب الحسابات في أداء واجباته المهنية مثل إلحاقه الضرر بالمساهمين،ولكن على المراجع بدل العناية المهنية امتثالاً لما ينتظره مستخدمي القوائم المالية من اكتشاف هذه الأخطاء من طرف المراجع الخارجي؛
- تقع مسؤولية ارتكاب الأخطاء و الغش على كل من المؤسسة و الإدارة و المكلفين بالرقابة و يقوم محافظ الحسابات عند تأدية مهامه باكتشافها و الإبلاغ عنها و معرفة مواطن الخطأ و نقاط الضعف في نظام الرقابة الذي يساهم في هذا الخطأ؛
- إن عملية تحديد مسؤوليات مراجع الحسابات أمر في غاية الصعوبة لذلك يتحمل جزءاً من المسؤولية المهنية في حالة لم، يكتشف الأخطاء و الغش باعتبار أن مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على تقريره لاتخاذ القرارات الخاصة؛
- ضرورة ممارسة الشك المهني و الاحتياط بالحذر المهني ، و بذل العناية المهنية اللازمة لتحقيق أغراض المراجعة.

التوصيات و الإقتراحات:

- ✓ على مراجع الحسابات أن يبذل المزيد من العناية المهنية أثناء تأدية مهامه ؛
- ✓ يجب على مراجع الحسابات أن يتأكد من أن الإجراءات التي وضعتها إدارة المنشأة في نظام الرقابة الداخلية مطبقة بصورة صحيحة؛
- ✓ يجب على مراجع الحسابات في حالة وجود انحرافات، ورفضت الإدارة الأخذ بها أن يفصح عن ذلك في تقريره (رأي متحفظ) ؛
- ✓ يجعل المراجع القيام بممارسة مسؤولياته المهنية تجاه زملائه في المهنة و تقديم أفضل الخدمات التدقيقية لعملائه لرفع شأن المهنة و المحافظة على تقدمها و كسب ثقة الجمهور بها؛
- ✓ على المراجع أن يصدر تقريراً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري؛

- ✓ التركيز و العمل على تطوير و تدريب المراجعين بشكل مستمر خاصة لو علمن بأن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج الى أشخاص ذو مواصفات خاصة ، بحيث يتمتعوا بالوعي الذهني و الثقافة و الإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية و المستجدات في بيئة الأعمال؛
- ✓ ضرورة التزام المراجعين بالسعي المستمر و الدائم نحو تطوير أدائهم ، من خلال المشاركة في المحاضرات و ورشات العمل و الندوات العلمية المتخصصة و المشاركة في الدورات التدريبية ، والتي تواكب كلما هو جديد و أن تأخذ الجمعيات و المؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك.

آفاق البحث :

إن هذه الدراسة تمثل إضافة جديدة في مجال المراجعة الخارجية من خلال ما تضمنته من نتائج وتوصيات، والتي من شأنها تحسين ورفع جودة أعمال المراجعة، وكذلك مساعدة المؤسسة على نجاحها وتطورها و تحقيقه الأهداف بأفضل النتائج. أملا أن تستكمل هذه الدراسة بدراسات أخرى تستحق المزيد من البحث والدراسة منها:

- الرقابة على الأداء بين مسؤولية المراجع الداخلي و المراجع الخارجي.
- مدى توافق المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

الكتب :

1. عبد الفتاح محمد الصحن ،أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية 1989
2. عبدالفتاح محمد الصحن ،فتحير زقالسوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية،الدار الجامعية، الأسكندرية مصر، 2004 .
3. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسا متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، . 2006
4. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات . الجامعية، بنعكنون – الج0 اتر، 2006.
5. لطفي أمين السيد أحمد (2005)، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش ، والممارسات المحاسبية الخاطئة . القاهرة : المؤسسة الفنية للطباعة.
6. غالي جورج دانيال ، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ،الدار الجامعية . للطباعة والنشر، مصر الطبعة الأولى، 2003 .
7. خالد راغب الخطيب ،محمد فضي سعد ، دراسة متقدمة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة ،عمان الطبعة الأولى
8. الهواري، محمد نصر وآخرون ،"دراسات متقدمة في المراجعة –المشكلات المعاصرة قي المراجعة "الإطار العلمي للمشكلات العملية" ،مكتبة دعما للطال بالجامعي، القاهرة الطبعة الأولى، 2008.

الرسائل والملاقات و المجالات العلمية:

1. شيرين مصطفى الحلو، مذكرة ماجستير بعنوان : المسؤولية المهنية لدققيقا لحسابات نفيا كتشاف الغشوا الخطأ في . القوائم المالية "دراسة تطبيقية لمكاتبتدقيقا لحسابات نفيا قطاع غزة"، منشورة، غزة، 2012 .
2. يوسف جروبوع، المراجعة ومجالا مساهمة المراجع الخار جيفيا لتحقيق مننتأثير على القوائم المالية فيعملية ،المراجع، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الاول، غزة، 2008 .
3. الشنواني ،غياث، دور مراجعة الحسابات نفيا لخدمنا لاختلاسو التلاعب ،رسالة ماجستير ،جامعة دمشق، 1994.

4. أرزاق أيوب كرسوع، مذكرة ماجستير بعنوان : مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، منشورة، فلسطين، 2008 .

5. نصار محمد البطوش، طبيعة التزام مدقق الحسابات والأساس القانوني لمسئولته المدنية، مجلة المدقق، (50 .، نيسان 2002 -العدد4)

المراجع باللغة الأجنبية :

1.Slaving n.s (1977), « the elimination of scanner in determining the auditor's statutory liability »the accounting review .April 1977.

المواقع الإلكترونية :

1.<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1998/1198/Features/F461198.html>

تاريخ التصفح 2015/03/03 . 17:30

2.www.almohasb1.com/2009/10/fraud-and-auditor.html

تاريخ التصفح 2015/04/25 21:00.

3.http://site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/02/questionnaire_analyzis.pdf

تاريخ التصفح 2015/04/25 21:30.

الملاحق

الملحق رقم 01



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان



أخي الفاضل .أختي الفاضلة

تحية طيبة وبعد:

أتوجه إليكم بالتقدير و الاحترام راجيا منكم تعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال الاستبانة المتعلقة ب دور و مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة) استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة.

علما أن جميع المعلومات التي سنزود بها ستحظى بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط

تقبلوا مني خالص الاحترام شاكرين لكم تعاونكم.

الطالب : بن السايح جلال

البيانات الشخصية: يرجى وضع (X) أمام الإجابة المناسبة:

1. الاسم و اللقب (اختياري):

2. المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه أخرى

3. الخبرة المهنية : أقل من 05 سنوات من 05 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنة

● المحور الأول: توجد علاقة قوية بين نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره وبين وجود أخطاء أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الإيضاحات	
					01 نوع الخطأ أو التجاوزات الغير قانونية تؤثر على نوعية الرأي في القوائم المالية.	
					02 في حالة وجود خلافات وقيود تفرضها إدارة المنشأة على عمل المراجع هل تعتقد بأن الامتناع عن إبداء الرأي يكون مناسباً.	
					03 عند وجود أخطاء طفيفة وغير مؤثرة في القوائم المالية فالإحتفاظ بالرأي يعتبر صائباً.	
					04 في حالة وجود ضغوط من أحد أطراف الإدارة على المراجع الخارجي لتغيير رأيه في القوائم المالية فالامتناع عن ابداء الرأي تراه مناسباً.	

- المحور الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي الجزائية والمدنية عند عدم اكتشاف الأخطاء.

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يتوقع أصحاب المؤسسة و إدارتها و مستخدمي القوائم المالية من المراجع الخارجي اكتشاف معظم حالات الخطأ والغش الذي يؤثر على المركز المالي للمؤسسة.					
02	تؤثر المسؤولية المدنية على المراجع الخارجي بدل العناية الممكنة اكتشاف موطن الخطأ في القوائم المالية.					
03	يتعرض المراجع الخارجي للمساءلة عند تقديمه تقريراً لا يعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.					
04	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بدل العناية وفق المعيار المحلية المتعارف عليها لكشف الخطأ.					
05	عند تماطل و تواطأ المراجع الخارجي في اكتشاف الخطأ فإنه يجب تغييره.					

- المحور الثالث : يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم يساعد على إكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي .

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الإيضاحات	
					01 هناك تجاوزات قد تحدث في الإدارة لتغطية الأعمال التحايلية في التقرير المالي.	
					02 إدارة المنشأة تتحمل المسؤولية او جزء منها في حالة وجود أخطاء او تجاوزات في القوائم المالية.	
					03 العمل الرقابي الداخلي السليم يساعد على القيام بعملية المراجعة الخارجية في أحسن الظروف ويقلل من وجود أخطاء .	
					04 عند ضعف او عدم وجود إجراءات رقابية من شأنها ضمان لممتلكات المؤسسة فالمراجع يعتبر مسؤولا قانونا عند لحاق الضرر بالمساهمين .	

الملحق 02:النسب والتكرار والانحراف المعياري والمتوسط الحسابي للمحور الأول من الدراسة

الملحق رقم 3:

معامل ألفا كورنباخ لقياس معامل ثبات الدراسة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,713	15

ملحق رقم 4:

المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية

	س1	س2	س3	س4	س5	س6	س7	س8	س9	س10	س11	س12	س13	س14	س15
ValidN	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4,65	2,69	3,78	3,89	4,09	2,27	3,95	3,95	2,95	4,18	3,84	3,65	3,93	3,62	2,89
Median	4,65 _a	2,68 _a	3,80 _a	3,89 _a	4,09 _a	2,24 _a	3,94 _a	3,94 _a	2,97 _a	4,18 _a	3,82 _a	3,72 _a	3,92 _a	3,65 ^a	2,91 _a
Mode	5	3	4	4	4	2	4	4	3	4	4	4	4	4	3
Std. Deviation	,480	,540	,599	,315	,290	,932	,591	,488	,826	,389	,570	,645	,466	,593	,916
Variance	,230	,292	,359	,099	,084	,869	,349	,238	,682	,152	,325	,415	,217	,352	,840
Range	1	2	3	1	1	3	2	2	3	1	2	2	2	2	3
Sum	256	148	208	214	225	125	217	217	162	230	211	201	216	199	159

الملحق رقم 5:

التكرارات والنسب المئوية لكل سؤال

اسئلة المحور الأول:

س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	10	34,5	34,5	34,5
Valid موافقتبشدة	18	65,5	65,5	696
محايد	02	6.66	6.66	1000
Total	30	100.0	100.0	

س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	02	66	66	66
غير موافق	03	99	99	99
Valid محايد	01	33	33	33
موافق	15	50	50	50
موافق بشدة	09	3002	3002	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	199	199	199
Valid محايد	2	66	66	66
موافق	17	56,6	56,6	56,6

موافقة	5	15,6	15,6	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	22	73,3	73,3	34,5
Valid محايد	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

أستلة المحور الثاني:

س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	14	25,5	25,5	25,5
Valid موافق	36	65,5	65,5	90,9
موافقة	5	9,1	9,1	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	9,1	9,1	9,1
Valid محايد	9	16,4	16,4	25,5
موافق	41	74,5	74,5	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	8	14,5	14,5	14,5
موافق	43	78,2	78,2	92,7
موافق بشدة	4	7,3	7,3	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	5,5	5,5	5,5
محايد	15	27,3	27,3	32,7
موافق	37	67,3	67,3	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

غير موافقة بشدة	3	5,5	5,5	5,5
غير موافق	17	30,9	30,9	36,4
Valid محايد	18	32,7	32,7	69,1
موافق	17	30,9	30,9	100,0
Total	55	100,0	100,0	

اسئلة المحور الثالث:

س10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6,6	6,6	6,6
محايد	1	3,3	3,3	3,3
Valid موافق	19	63,3	63,3	63,3
موافق بشدة	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

س11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	01	3,3	3,3	3,3
Valid موافق	19	63,3	63,3	63,3
موافقة بشدة	10	33,3	33,3	100,0

Total	30	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

س12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	14	46,6	46,6	46,6
Valid موافق بشدة	16	53,3	53,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

س13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	5	19,9	19,9	19,9
Valid موافق	13	36,3	36,3	36,3
موافق بشدة	11	43,3	43,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملاحق رقم 6:

اختبار الفرضيات

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
t1	125,057	54	,000	3,82182	3,7605	3,8831
t2	65,321	54	,000	3,58545	3,4754	3,6955
t3	65,321	54	,000	3,58545	3,4754	3,6955

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
t1	30	3,8218	,22664	,03056
t2	30	3,5855	,40708	,05489
t3	30	3,5855	,40708	,05489

الفهرس

IV	الإهداء.....
V	شكر و عرفان.....
VI	ملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات و الرموز.....
ب	المقدمة.....
1	الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة.....
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: ماهية الخطأ ومسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي.....
3	المطلب الأول: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي
3	المطلب الثاني: ماهية الخطأ والارتباطات غير القانونية.....
6	المطلب الثالث: مدى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الخطأ والتصرفات غير القانونية.....
6	المبحث الثاني: الدراسات السابقة وخصوصية الدراسة.....

10	.....المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.....
10	.....المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية.....
11	.....المطلب الثالث: خصوصية الدراسة الحالية.....
11	.....خلاصة الفصل الأول.....
15	.....الفصل الثاني الدراسة الميدانية.....
16	.....تمهيد.....
17	.....المبحث الأول : الطريقة والاجراءات المتبعة فيالدراسة الميدانية.....
18	.....المطلب الأول : الطريقة المتبعة.....
18	.....الفرع الأول : مجتمع و عينة.....
18	.....الدراسة.....
18	.....الفرع الثاني : بياناتالدراسة وأدواتجمعها.....
20	.....المطلب الثاني : الادوات والاجراءات المتبعة.....
24	.....الفرع الاول : الادوات الاحصائية والقياسية المتبعة.....
24	.....الفرع الثاني : الادوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.....
25	.....المبحثالثاني : نتائجالدراسة الميدانية تفسيري او مناقشتها.....
26	.....المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة وتفسيرها.....
26	.....الفرع الاول : النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة.....
26	.....المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.....
29	.....الفرع الاول : تحليل ومناقشة نتائج المحور الاول من الاستبيان.....
36	.....الفرع الثاني : تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني من الاستبيان.....
36	.....الفرع الثالث : تحليل ومناقشة نتائج المحور الثالث من الاستبيان.....
37	.....المطلب الثالث : إختبار الفرضيات.....
38	.....خلاصة الفصل الثاني:.....
39	.....الخاتمة العامة.....
42	.....قائمة المصادر والمراجع.....

44الملاحق

47الفهرس